

Karl Reif*

Steuerfreigrenzen bei Entschädigungen an ehrenamtliche Mandatsträger



Foto: Gemeindetag Baden-Württemberg / Karl Reif

A. Grundsätzliches zur Einkommensteuerpflicht

Die den ehrenamtlichen Mitgliedern kommunaler Vertretungen gewährten Entschädigungen unterliegen grundsätzlich als **Einnahmen aus „sonstiger selbständiger Arbeit“** im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) der Einkommensteuer¹. Dies gilt insbesondere für Entschädigungen, die für Verdienstausschlag oder Zeitverlust gewährt werden. Es erfolgt kein Lohnsteuerabzug durch die Gemeinde (zu Ausnahmen s.u. C., D.). Die Zahlungsempfänger sind selbst erklärungsspflichtig.

Aufwandsentschädigungen sind ganz oder teilweise steuerfrei

Nach § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG sind Bezüge, die als **Aufwandsentschädigung aus öffentlichen Kassen an öffentliche Dienste**² leistende Personen gezahlt werden, steuerfrei, soweit nicht festgestellt wird, dass sie für Verdienstausschlag oder Zeitverlust gewährt werden³ oder

den Aufwand, der dem Empfänger erwächst, offenbar übersteigen. Die Steuerverwaltung hat daher das Recht und die Pflicht, zu prüfen, ob die jeweilige Aufwandsentschädigung die Zweckbestimmung dieser Vorschrift, nämlich steuerlich anzuerkennende Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugelten, im Einzelfall erfüllt⁴. Zur Erleichterung der Feststellung, inwieweit es sich in den Fällen des § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG um eine steuerfreie Aufwandsentschädigung handelt, enthalten die Lohnsteuer-Richtlinien Abgrenzungsregelungen⁵. Seit dem 01.01.2013 kann bei (hauptamtlich und) ehrenamtlich tätigen Personen i.d.R. ohne weiteren Nachweis ein **steuerlich anzuerkennender Aufwand von 200 Euro monatlich (zuvor: 175 Euro)** und die Steuerfreiheit einer gewährten Aufwandsentschädigung in dieser Höhe angenommen werden⁶.

Das jeweilige Landesfinanzministerium hat darüber hinaus die Möglichkeit, im Benehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen und den obersten Finanzbehörden der anderen Länder Anpassungen an die gegebenen Verhältnisse vorzunehmen⁷. Höhere Beträge können hierbei aber nur dann allgemein von der Besteuerung ausgenommen werden, wenn für den betroffenen Personenkreis nachgewiesen oder glaubhaft gemacht wird, dass ein entsprechend höherer Aufwand typischerweise tatsächlich entsteht.

Für ehrenamtliche kommunale Mandatsträger hat das Ministerium für Finanzen und Wirtschaft Baden-Württemberg besondere Freigrenzen festgelegt (s.u.).

Steuerfrei sind ferner nach § 3 Nr. 13 EStG **Reisekostenvergütungen**, die nach den Vorschriften des Bundesreisekostengesetzes oder eines entsprechenden Landesgesetzes⁸ gewährt werden⁹.

Die Finanzämter sind zu unterrichten

Die Gemeinden haben das jeweils örtlich zuständige Finanzamt über die Entschädigungszahlungen an ehrenamtlich Tätige zu unterrichten. Hierzu verpflichtet die **Mitteilungsverordnung (MV¹⁰)** unabhängig davon, ob und in welchem Umfang die Entschädigungszahlungen steuerfrei sind. Nach § 2 Abs. 2 MV können die Finanzbehörden Ausnahmen von der Mitteilungspflicht zulassen, wenn die Zahlungen geringe oder keine steuerliche Bedeutung haben. Für steuerfreie Aufwandsentschädigungen an Abgeordnete nach § 3 Nr. 12 S. 1 EStG wurde eine solche Ausnahme bundeseinheitlich zugelassen¹¹, nicht jedoch für Aufwandsentschädigungen an ehrenamtlich Tätige, obgleich diese häufig ganz, zumindest aber überwiegend steuerfrei nach § 3 Nr. 12 S. 2 EStG sind. Bereits früher hatte das Finanzministerium Baden-Württemberg die Bitte des Gemeindetags abschlägig beschieden, Aufwandsentschädigungen an ehrenamtlich tätige Mandatsträger von der Mitteilungspflicht auszunehmen¹².

Nach § 2 Abs. 1 MV haben die Behörden dem örtlich zuständigen Finanzamt Zahlungen u.a. dann mitzuteilen, wenn der Zahlungsempfänger nicht im Rahmen einer land- und forstwirtschaftlichen, gewerblichen oder freiberuflichen Haupttätigkeit gehandelt hat oder soweit die Zahlung nicht auf das Geschäftskonto des Zahlungsempfängers erfolgt. Zahlungen sind auch mitzuteilen, wenn zweifelhaft ist, ob der Zahlungsempfänger im Rahmen der Haupt-

* Karl Reif ist Referent für Kommunal Finanzen, Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen beim Gemeindetag Baden-Württemberg.

tätigkeit gehandelt hat oder die Zahlung auf das Geschäftskonto erfolgt. Eine Mitteilungspflicht besteht nur dann nicht, wenn ein Steuerabzug durchgeführt wird. Eine Mitteilungspflicht besteht ferner dann nicht, wenn die an denselben Empfänger geleisteten Zahlungen im Kalenderjahr weniger als 1.500 Euro betragen (§ 7 Abs. 2 MV). Letzteres gilt allerdings nicht für so genannte wiederkehrende Bezüge, d.h. Zahlungsvorgänge, die aufgrund eines gemeinsamen Rechtsgrundes regelmäßig, d.h. zu bestimmten festgelegten Zeitpunkten und in gleichbleibender Höhe geleistet werden¹³.

Die ehrenamtliche Mitwirkung in den kommunalen Gremien als Gemeinderat, Ortschaftsrat usw. erfolgt nicht im Rahmen einer land- und forstwirtschaftlichen, gewerblichen oder freiberuflichen Haupttätigkeit, sondern es handelt sich – wie eingangs dargestellt – einkommensteuerrechtlich grundsätzlich um eine sonstige selbständige Arbeit. Da die Mitwirkung in den Gremien von vornherein auf einen über das Kalenderjahr hinausreichenden Zeitraum (die Wahlperiode) angelegt ist, sind Entschädigungs- und Reisekostenzahlungen an die Gremien-Mitglieder als wiederkehrende Bezüge anzusehen. In diesen Fällen ist das Finanzamt von der Gemeinde nicht jährlich, sondern nur **einmalig**, und zwar über **die erste Zahlung, deren Höhe, die Zahlungsweise und die voraussichtliche Dauer der Zahlungen schriftlich** zu unterrichten (§ 7 Abs. 3, § 8 MV). Nach den Kommunalwahlen vom 25. Mai 2014 hat die Gemeinde das Finanzamt also über die (neu) gewählten Mitglieder in den kommunalen Gre-

Tabelle 1:
Pauschale Entschädigungen und Sitzungsgelder

in einer Gemeinde oder Stadt mit	monatlich	jährlich
bis zu 20.000 Einwohnern	104 Euro*	1.248 Euro*
20.001 bis 50.000 Einwohnern	166 Euro*	1.992 Euro*
50.001 bis 150.000 Einwohnern	204 Euro	2.448 Euro
150.001 bis 450.000 Einwohnern	256 Euro	3.072 Euro
mehr als 450.000 Einwohnern	306 Euro	3.672 Euro

* Die pauschalen Entschädigungen und Sitzungsgelder sind jedoch mindestens in Höhe des in R 3.12 Abs. 3 Satz 3 LStR 2013 genannten Betrags von 200 Euro mtl. (2.400 Euro p.a.) steuerfrei.

mien als Empfänger wiederkehrender Bezüge zu unterrichten. Die Mitteilungen sind spätestens bis zum 30.4.2015 vorzunehmen (§ 10 MV). Parallel dazu muss die Gemeinde die betroffenen Zahlungsempfänger darüber informieren, dass Mitteilungen an das Finanzamt erfolgen (§§ 11, 12 MV).

B. Gemeinderäte

Die spezifischen erstmals für das Kalenderjahr 2013 für Entschädigungen an Gemeinderäte, Ortschaftsräte, ehrenamtliche Ortsvorsteher, Organmitglieder der Verwaltungsgemeinschaften sowie für die ehrenamtlichen Mitglieder der Kreistage geltenden Steuerfreibeträge sind im Erlass des Ministeriums für Finanzen und Wirtschaft Baden-Württemberg vom 21.01.2014 – Az. 3-S233.7/3 geregelt¹⁴. Der rückwirkend zum 01.01.2013 in den Lohnsteuer-Richtlinien von 175 auf 200 Euro erhöhte Pauschalbetrag, bis zu dem Aufwandsentschädigungen ohne weiteren Nachweis als steuerfrei anerkannt werden (s.o.), führt auch für die Gemeinderäte zu Verbesserungen.

Pauschale Entschädigungen und Sitzungsgelder sind steuerfrei, soweit sie insgesamt während der Dauer der Mitgliedschaft bestimmte Beträge nicht übersteigen (Tab. 1).

Für **Fraktionsvorsitzende**, deren Fraktion¹⁵ mindestens zwei Mitglieder umfasst, verdoppeln sich während der Dauer des Fraktionsvorsitzes die in der vorstehend genannten Tabelle genannten Beträge. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass es dabei nicht zu einer Verdoppelung des steuerfreien Mindestbetrags von 200 Euro mtl. kommt.¹⁶ Unter Berücksichtigung des Mindestbetrags von 200 Euro ergeben sich für die Gemeinderäte in Städten und Gemeinden bis 50.000 Einwohnern also steuerfreien Beträge, wie Tabelle 2 darstellt.

Die Nachholung nicht ausgeschöpfter Monatsbeträge in anderen Monaten desselben Kalenderjahres ist zulässig¹⁷. Dabei kann jedoch der steuerfreie Jahresbetrag uneingeschränkt nur dann angesetzt werden, wenn die Mitgliedschaft im Gemeinde- oder Stadtrat während eines ganzen Kalenderjahres bestanden hat.

Tabelle 2:
Steuerfreie Beträge

in einer Gemeinde oder Stadt mit	für einfache Gremienmitglieder		erhöhter Betrag für Fraktionsvorsitzende oder den ehrenamtlichen Bürgermeister-Stellvertreter	
	monatlich	jährlich	monatlich	jährlich
höchstens 20.000 Einwohnern	200 Euro	2.400 Euro	208 Euro	2.496 Euro
20.001 bis 50.000 Einwohnern	200 Euro	2.400 Euro	332 Euro	3.984 Euro

Neben den genannten steuerfreien Beträgen wird die **Erstattung der tatsächlichen Fahrtkosten** für Fahrten von der Wohnung zum Sitzungsort und zurück **als steuerfreie Aufwandsentschädigung** von den Finanzämtern **anerkannt**; bei Benutzung eines eigenen Kraftfahrzeugs ist die **Wegstreckenentschädigung** nach dem Bundesreisekostengesetz oder nach dem entsprechenden **Landesgesetz** maßgebend¹⁸.

Wirkung der steuerfreien Aufwandsentschädigungen

Mit den steuerfreien Entschädigungen sind alle Aufwendungen, die mit der ehrenamtlichen Tätigkeit zusammenhängen, mit Ausnahme der Aufwendungen für Auswärtstätigkeiten, abgegolten. Es bleibt den Steuerpflichtigen unbenommen, ihre tatsächlichen Aufwendungen, soweit sie nicht Kosten der Lebensführung sind, die ihre wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung mit sich bringt, gegenüber dem Finanzamt nachzuweisen oder glaubhaft zu machen. In diesem Falle können die tatsächlichen Aufwendungen, soweit sie die steuerfreien Entschädigungen übersteigen, als Betriebsausgaben berücksichtigt werden¹⁹.

C. Ehrenamtlicher Bürgermeister-Stellvertreter

In Gemeinden, in denen als Vertreter des Bürgermeisters kein Beigeordneter (§ 49 GemO) bestellt ist, wird der Bürgermeister im Verhinderungsfalle durch ein Mitglied des Gemeinderats vertreten (§ 48 GemO). Nach einem Erlass des Ministeriums für Finanzen und Wirtschaft Baden-Württemberg²⁰ können in diesen Fällen die für die Tätigkeit als Gemeinderat und als 1. Stellvertreter des Bürgermeisters gezahlten Aufwandsentschädigungen insoweit steuerfrei bleiben, als sie den **für Fraktionsvorsitzende entsprechend der Gemeindegröße maßgebenden Höchstbetrag** (s.o. unter B.) nicht übersteigen.

Dies gilt allerdings nicht für den 1. Stellvertreter des Bürgermeisters, der zu-

gleich Fraktionsvorsitzender ist, da für diesen ohnehin ein erhöhter Freibetrag vorgesehen ist (s.o. unter B.). In diesen Fällen sind die für die Tätigkeiten als Gemeinderat, als 1. Stellvertreter des Bürgermeisters und als Fraktionsvorsitzender insgesamt gezahlten Aufwandsentschädigungen nur insoweit steuerfrei, als sie den für Fraktionsvorsitzende entsprechend der Gemeindegröße maßgebenden Höchstbetrag nicht übersteigen²¹. Steuerfreie Reisekostenvergütungen nach § 3 Nr. 13 EStG sind daneben möglich²².

Die Steuerbefreiung der Aufwandsentschädigung in Höhe des für Fraktionsvorsitzende entsprechend der Gemeindegröße maßgebenden Höchstbetrags ist unabhängig von der tatsächlichen Vertretung für den gesamten Zeitraum der Bestellung als 1. Stellvertreter anzuwenden. Soweit der für die Tätigkeit als Gemeinderat maßgebende steuerfreie Höchstbetrag durch die Entschädigungen und Sitzungsgelder als Gemeinderat nicht voll ausgeschöpft ist, kann der nicht ausgeschöpfte Teil auf die Entschädigung als 1. Stellvertreter des Bürgermeisters übertragen werden.

Die Frage, ob es sich bei der Entschädigung, die von der Gemeinde für die Vertretungstätigkeit gezahlt wird, um Arbeitslohn handelt, hängt entscheidend davon ab, ob die Tätigkeit im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses zur Gemeinde oder selbstständig ausgeübt wird. Die Finanzverwaltung geht davon aus, dass die **Tätigkeit als Vertreter des Bürgermeisters im Rahmen eines Dienstverhältnisses zur Gemeinde ausgeübt** wird, die Tätigkeit vom Grundsatz her der des Bürgermeisters vergleichbar ist. Der die steuerfreien Höchstbeträge übersteigende Teil der Aufwandsentschädigungen stellt

also steuerpflichtigen **Arbeitslohn** dar und unterliegt dem **Lohnsteuerabzug**²³. Die Lohnsteuer kann, soweit die Voraussetzungen für eine Pauschalbesteuerung (z.B. § 40a EStG) erfüllt sind, pauschaliert werden.

D. Ortschaftsräte, Ortsvorsteher

Die steuerfreien Höchstbeträge sowie die übrigen unter B. genannten Regelungen für Gemeinderäte gelten nach dem Erlass des Ministeriums für Finanzen und Wirtschaft Baden-Württemberg vom 21.01.2014 sinngemäß auch für die ehrenamtlichen **Mitglieder des Ortschaftsrats**²⁴. Maßgebliche Einwohnerzahl ist dabei aber nicht die Einwohnerzahl der Gemeinde oder der Stadt, sondern die der Ortschaft. In einer Ortschaft mit bis zu 50.000 Einwohnern sind also pauschale Entschädigungen und Sitzungsgelder steuerfrei, soweit sie insgesamt während der Dauer der Mitgliedschaft die pauschalen Freibeträge von 200 Euro monatlich bzw. 2.400 Euro jährlich nicht übersteigen.

Für **ehrenamtliche Ortsvorsteher** gelten die Freibeträge²⁵ aus Tabelle 3.

Die Tätigkeit des Ortsvorstehers ist nach Auffassung der Finanzverwaltung keine sonstige selbstständige Arbeit i.S. des § 18 Abs. 3 Nr. 3 EStG, vielmehr wird der ehrenamtliche Ortsvorsteher einkommensteuerrechtlich zum Personenkreis der **Arbeitnehmer** gerechnet²⁶.

Für die ehrenamtliche Mitgliedschaft in den **Bezirksbeiräten** dürften die Regelungen für die Mitglieder des Ortschaftsrats entsprechend anzuwenden sein; ein Erlass der Finanzverwaltung ist hierzu nicht bekannt.

Tabelle 3:
Steuerfreie Entschädigungen und Sitzungsgelder

in einer Ortschaft mit	monatlich	jährlich
höchstens 20.000 Einwohnern	208 Euro	2.496 Euro
20.001 bis 50.000 Einwohnern	332 Euro	3.984 Euro

Tabelle 4:
Steuerfreie Entschädigungen für Mitglieder des Kreistags

in einem Landkreis mit	Einfache Kreistagsmitglieder		Fraktionsvorsitzende		Gewählte Verhinderungsstellvertreter des Landrats im Kreistag	
	monatlich	jährlich	monatlich	jährlich	monatlich	jährlich
bis zu 250.000 Einwohnern	204 Euro	2.448 Euro	408 Euro	4.896 Euro	272 Euro	3.264 Euro
mehr als 250.000 Einwohnern	256 Euro	3.072 Euro	512 Euro	6.144 Euro	341 Euro	4.092 Euro

E. Organmitglieder von Verwaltungsgemeinschaften und Zweckverbänden

Die Regelungen über die steuerliche Behandlung von Entschädigungen an Gemeinderäte sind auch auf ehrenamtliche Mitglieder von Vertretungen der **Verwaltungsgemeinschaften** (Verbandsversammlung des Gemeindeverwaltungsverbands, Gemeinsamer Ausschuss einer Verwaltungsgemeinschaft) sinngemäß anzuwenden²⁷.

Sie gelten jedoch ausdrücklich nicht bei kommunalen **Zweckverbänden** (z.B. Wasserversorgungs- oder Abwasserzweckverbänden)²⁸. Die Steuerfreiheit von Aufwandsentschädigungen an ehrenamtliche Mitglieder in der **Verbandsversammlung** oder im **Verwaltungsrat** eines Zweckverbands ist insoweit nach R 3.12 Abs. 3 S. 3 LStR 2013 zu beurteilen, wonach monatlich ein steuerlich anzuerkennender Aufwand bzw. Freibetrag von 200 Euro angenommen werden kann. Allerdings sind Aufwandsentschädigungen eines Wasserversorgungszweckverbands anders als die eines Abwasserzweckverbands voll steuerpflichtig, weil beim Wasserversorgungszweckverband ein Betrieb gewerblicher Art i.S. der §§ 1 Abs. 1 Nr. 6, 4 KStG vorliegt und die Empfänger der Aufwandsentschädigung insoweit keine öffentlichen Dienste i.S. des § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG leisten²⁹.

F. Ehrenamtliche Mitglieder des Kreistags

Die unter B. genannten Regelungen für Gemeinderäte gelten nach dem Erlass des Ministeriums für Finanzen und Wirtschaft Baden-Württemberg vom 21.01.2014 sinngemäß auch für die ehrenamtlichen Mitglieder des Kreistags³⁰. Pauschale Entschädigungen und Sitzungsgelder sind steuerfrei, soweit sie insgesamt während der Dauer der Mitgliedschaft die Beträge in Tabelle 4 nicht übersteigen:

Die steuerfreien Beträge erhöhen sich für **Fraktionsvorsitzende**, deren Fraktion mindestens zwei Mitglieder umfasst, auf das **Doppelte** der vorstehend genannten Beträge.³¹

Die steuerfreien Beträge erhöhen sich für die nach § 20 Abs. 1 der Landkreisordnung für Baden-Württemberg (LKrO) gewählten **Stellvertreter des Landrats im Kreistag**, deren Aufgaben sich auf den Vorsitz im Kreistag beschränken, falls der Landrat verhindert sein sollte, auf das **Eineindrittelfache** der in Tabelle 4 genannten Beträge³². Dies gilt nicht für die Stellvertreter des Landrats im Kreistag, die zugleich Fraktionsvorsitzende sind, da für diese ohnehin eine Verdoppelung der Höchstbeträge für Kreisräte möglich ist. Die Vervielfältigung auf das Eineindrittelfache findet unabhängig von der tatsächlichen Vertretung für den gesamten Zeitraum der Wahl zum Stellvertreter des Landrats im Vorsitz des Kreistages Anwendung. Soweit der für die Tätigkeit als Kreisrat maßgebende Höchstbetrag durch die Kreisratsentschädigung nicht voll ausgeschöpft ist, kann der nicht ausgeschöpfte Teil auf die

Entschädigung als Stellvertreter des Landrats im Vorsitz des Kreistages übertragen werden³³.

G. Mitgliedschaft in mehreren kommunalen Vertretungen

Steuerpflichtige, die gleichzeitig Mitglied mehrerer kommunaler Vertretungen sind, können steuerfreie Entschädigungen im Sinne der vorstehenden Abschnitte nebeneinander beziehen³⁴. Die Zusammenrechnungsvorschrift in R 3.12 Abs. 3 Satz 6 LStR ist insoweit nicht anzuwenden. Die für eine Tätigkeit in einer kommunalen Vertretung nicht ausgeschöpften Monatsbeträge desselben Kalenderjahres können nicht auf pauschale Entschädigungen oder Sitzungsgelder für eine Tätigkeit in einer anderen kommunalen Vertretung oder Tätigkeit als ehrenamtlicher Ortsvorsteher übertragen werden.

H. Entschädigung für ehrenamtliche Tätigkeit ist grundsätzlich umsatzsteuerfrei

Nach § 4 Nr. 26 UStG ist die ehrenamtliche Tätigkeit von der Umsatzsteuer befreit, wenn sie a) für juristische Personen des öffentlichen Rechts ausgeübt wird oder b) das Entgelt für diese Tätigkeit nur in Auslagenersatz und einer angemessenen Entschädigung für Zeitaufwand besteht.

Damit sind die Entschädigungen an die ehrenamtlichen kommunalen Mandatsträger durchweg umsatzsteuerfrei.³⁵

Fußnoten

- 1 Vgl. zu dieser steuerlichen Einordnung auch Hessisches FG, Urteil vom 24.06.2013 – 3 K 2837/11, EFG 2013 S. 1820, BFH, Beschluss vom 05.08.1996, IX B 187/95, BFH/NV 1996 S. 1897.
- 2 Öffentliche Dienste leisten grundsätzlich alle Personen, die im Dienst einer juristischen Person des öffentlichen Rechts stehen und hoheitliche (einschließlich schlichter Hoheitsverwaltung) Aufgaben ausüben, die nicht der Daseinsvorsorge zuzurechnen sind (Tätigkeiten „in Ausübung öffentlicher Gewalt“); mithin Tätigkeiten, die einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft „eigentlich und vorbehalten“ sind (vgl. BFH, Urteil vom 27.08.2013 - VIII R 34/11, BFH/NV 2014 S. 88, BB 2013 S. 2965 m.w.N.). Keine öffentlichen Dienste im Sinne des § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG leisten Personen, die in der fiskalischen Verwaltung tätig sind (Richtlinie R 3.12 Abs. 1 LStR 2013 – siehe Fußnote 4; ferner Erlass des Finanzministeriums Baden-Württemberg vom 25.02.2009 Az. 3-S 2337/68, Lohnsteuerkartei BW § 3 EStG Fach 1 Nr. 16). Hiervon ist insbesondere in den Fällen auszugehen, in denen sich die Tätigkeit für die juristische Person des öffentlichen Rechts **ausschließlich oder überwiegend auf die Erfüllung von Aufgaben in einem land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb einer juristischen Person des öffentlichen Rechts oder in einem Betrieb gewerblicher Art (BgA)** einer juristischen Person des öffentlichen Rechts im Sinne der §§ 1 Abs. 1 Nr. 6 und § 4 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) bezieht (z.B. die Wasserversorgung, Strom- oder Gasversorgung). Hierbei kommt es nicht darauf an, ob der BgA von der Körperschaftsteuer befreit ist. Vergütungen an **Mitglieder des Verwaltungsrats öffentlicher Sparkassen** sind ebenfalls kein „öffentlicher Dienst“ in diesem Sinne und nicht steuerfrei nach § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG (vgl. Erlass des Finanzministeriums Baden-Württemberg vom 04.03.2009 – 3-S 2337/16, Lohnsteuerkartei BW § 3 EStG Fach 1 Nr. 1). Für eine Tätigkeit im Bereich der Daseinsvorsorge kann ggf. eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26 oder Nr. 26a EStG in Betracht kommen.
- 3 Die **ehrenamtlichen Mitglieder des Gutachterausschusses** erhalten keine „Aufwandsentschädigung“ in diesem Sinne, sondern werden nach § 14 der Gutachterausschussverordnung „für ihre Leistung entschädigt“. Deshalb sind die Entschädigungen nach Auffassung der Steuerverwaltung nicht nach § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG steuerfrei.
- 4 Richtlinie R 3.12 Abs. 2 der Lohnsteuer-Richtlinien 2013 – LStR 2013: Mit den Lohnsteuer-Änderungsrichtlinien 2013 (LStÄR 2013) vom 08.07.2013 (BStBl I 2013 S. 851) wurden die Lohnsteuer-Richtlinien 2008 – LStR 2008) vom 10.12.2007 (BStBl I Sondernummer 1/2007) i.d.F. der Lohnsteuer-Änderungsrichtlinien 2011 (LStÄR 2011) vom 23.11.2010 (BStBl I S. 1325) in R 3.12 geändert. Die Lohnsteuer-Richtlinien stehen im Extranet, dem Internetangebot für Mitgliedstädte und -gemeinden, im Sonderthema „Lohn- und Einkommensteuer“ zum Download zur Verfügung. Zu den Richtlinien gibt es die so genannten „Amtlichen Hinweise“ für die Finanzämter, die jeweils mit fortgeschrieben werden.
- 5 Richtlinie R 3.12 Abs. 3 LStR 2013. Vgl. dazu die vorige Fußnote.
- 6 Mit dem Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts (Ehrenamtsstärkungsgesetz) vom 21.03.2013 (BGBl. I S. 556) wurde die in § 3 Nr. 26 EStG geregelte so genannte steuerfreie **Übungsleiterpauschale** rückwirkend zum 1. Januar 2013 von 2.100 auf **2.400 Euro** p.a. erhöht und parallel dazu auch die Freigrenze für Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten im Dienste oder Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts (§ 3 Nr. 26 Buchst. a EStG) von 500 auf 720 Euro p.a. angepasst. Die kommunalen Verbände haben sich auf Bundes- und Länderebene dafür eingesetzt, die große Zahl der ehrenamtlich Tätigen, die der Regelung des § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG unterfallen, nicht schlechter zu stellen und auch die Lohnsteuer-Richtlinien entsprechend anzupassen. Dem ist die Bundesregierung mit Zustimmung des Bundesrats gefolgt. Die Lohnsteuer-Änderungsrichtlinien 2013 (LStÄR 2013) vom 08.07.2013 (BStBl. I 2013 S. 851) enthalten als einzige Änderung die rückwirkende Anhebung des Freibetrags von bisher 175 auf 200 Euro in R 3.12 Absatz 3 Satz 2 Nummer 2, Satz 3, 4 und 8 ab dem 01.01.2013.
Zuvor galt seit dem 01.01.1007 ein Freibetrag von 175 Euro monatlich, davor von 154 Euro. Mit einem Schreiben vom 20.12.2007 (BStBl. I 2008 S. 21) hatte das Bundesfinanzministerium seinerzeit zugestimmt, die mit den LStR 2008 von 154 Euro auf 175 Euro erhöhten Steuerfreibeträge in R 3.12 Abs. 3 LStR 2008 erstmals ab dem 01.01.2007 anzuwenden. Auch dieser Anpassung war mit dem Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements (BGBl. 2007 I S. 2332) eine rückwirkende Erhöhung der Übungsleiterpauschale in § 3 Nr. 26 EStG von 1.848 auf 2.100 Euro auf den 01.01.2007 vorausgegangen.
Der genannte **Freibetrag von 200 Euro** gilt, wenn die **Anspruchsberechtigten und der Betrag oder auch ein Höchstbetrag nicht durch Gesetz oder Rechtsverordnung bestimmt** sind (R 3.12 Abs. 3 Satz 3 LStR 2013). Beispiele: Aufwandsentschädigung aufgrund einer örtlichen **Satzung über die Entschädigung für ehrenamtliche Tätigkeit** (vgl. dazu das Satzungsmuster des Gemeindetags BWGZ 1984 S. 20, Euro-Anpassung BWGZ 2001 S. 128) oder der **Feuerwehr-Entschädigungssatzung** (vgl. dazu das Satzungsmuster des Gemeindetags BWGZ 1991 S. 192, Euro-Anpassung BWGZ 2001 S. 128).
Sind hingegen die **Anspruchsberechtigten und der Betrag oder auch ein Höchstbetrag** der aus einer öffentlichen Kasse gewährten **Aufwandsentschädigung durch Gesetz oder Rechtsverordnung bestimmt**, ist die Aufwandsentschädigung bei hauptamtlich tätigen Personen in voller Höhe, bei **ehrenamtlich tätigen Personen in Höhe von einem Drittel der gewährten Aufwandsentschädigung, mindestens 200 Euro monatlich steuerfrei** (R 3.12 Abs. 3 Satz 2 LStR 2013). Beispiel: Aufwandsentschädigungen an **ehrenamtliche Bürgermeister** (vgl. Erlass des Ministeriums für Finanzen und Wirtschaft Baden-Württemberg vom 20.3.2014 / siehe Fußnote 20).
- 7 R 3.12 Abs. 3 S. 10 LStR 2013.
- 8 Mit dem Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20.02.2013 (BGBl. I 2013 S. 285) hat der Bundesgesetzgeber die bisherige Dreiteilung der Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen (§ 4 Abs. 5 Nr. 5 EStG) aufgegeben. Nach der Neuregelung in § 9 Abs. 4a EStG wurde ab 2014 bei eintägigen Dienstreisen die Staffeldung der Mindestabwesenheitszeiten und der Pauschalen durch nur eine Pauschale von 12 Euro bei einer Mindestabwesenheitszeit von 8 Stunden ersetzt (bisher 6 Euro ab 8 Stunden und 12 Euro erst ab 14 Stunden). Bei mehrtägigen Dienstreisen wird am An- und Abreisetag – unabhängig von einer Mindestabwesenheitszeit – jeweils eine einheitliche Pauschale von 12 Euro gewährt. Bei einer Abwesenheit von 24 Stunden gilt wie bisher ein Pauschbetrag von 24 Euro. Da das Landesreisekostengesetz für das Tagegeld bisher auf die steuerrechtlichen Regelungen verwiesen hatte, hat der Landesgesetzgeber das Landesreisekostengesetz mit Gesetz vom 03.12.2013 (GBl. S. 476) geändert und die bisherigen Tagegeldstufen (Dienstreisedauer von mindestens 8 Stunden: 6 Euro; Dienstreisedauer von mindestens 14 Stunden: 12 Euro; voller Kalendertag: 24 Euro) unmittelbar im Landesgesetz geregelt. D.h. es wird weniger an steuerfreien Reisekostentagegeldern gewährt als das Einkommensteuerrecht erlauben würde.
- 9 Die sog. „**Übungsleiterpauschale**“ nach § 3 Nr. 26 EStG (2.100 Euro) ist für ehrenamtliche kommunale Mandatsträger nicht relevant, wohl aber für **Feuerwehrangehörige** mit entsprechenden Funktionen. Auch der Freibetrag nach § 3 Nr. 26 Buchst. a EStG gilt nach Satz 2 dieser Bestimmung für ehrenamtliche kommunale Mandatsträger nicht.
- 10 Mitteilungsverordnung vom 07.09.1993 (BGBl. I S. 1554), zuletzt geändert durch das Dritte Gesetz für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt vom 23.12.2013 (BGBl. 2013 I S. 2848).
- 11 Anlage zu dem BMF-Schreiben vom 25.03.2002 IV D 2 – S 0229 – 26/02 (BStBl I 2002 S. 477), geändert durch BMF-Schreiben vom 13.06.2003 – IV D 2 – S 0229 – 12/03 (BStBl. I 2003 S. 3407) und BMF-Schreiben vom 25.03.2004 – IV D 2 – S 0229 – 11/04 (BStBl. I 2004 S. 418). Diese Verwaltungsanweisungen gelten nach dem BMF-Schreiben vom 09.04.2013 (BStBl. I 2013 S. 522) weiter.
- 12 Gt-Info 725/99 vom 05.10.1999.
- 13 BMF-Schreiben vom 25.03.2002, a.a.O. Wiederkehrende Bezüge sind auch dann mitzuteilen, wenn sie weniger als 1.500 Euro pro Empfänger und Kalenderjahr betragen, da die Bagatellgrenze des § 7 Abs. 2 MV nicht zur Anwendung kommt.
- 14 Der Erlass des Ministeriums für Finanzen und Wirtschaft Baden-Württemberg vom 21.01.2014 Az. 3-S233.7/3 steht im Extranet, dem Internetangebot für Mitgliedstädte und -gemeinden, im Sonderthema „Lohn- und Einkommensteuer“ zum Download zur Verfügung. Dieser Erlass hat den Erlass des Ministeriums für Finanzen und Wirtschaft Baden-Württemberg vom 04.11.2013 Az. 3-S 233.7/3 ersetzt. Vgl. dazu die Gt-Infos 121/2014 vom 05.02.2014 und 891/2013 vom 05.12.2013 sowie Gemeindegasse BW 2014/20. Mit Ausnahme des von 175 auf 200 Euro erhöhten Freibetrags sind die übrigen Werte dieselben wie im bislang maßgebenden Erlass des Finanzministeriums Baden-Württemberg vom 19.08.2009 – 3 S 233.7/3 (Gt-Info 649/2009 vom 21.09.2009, Lohnsteuerkartei BW § 3 EStG Fach 1 Nr. 2) geblieben.
Zuvor: Erlasse des Finanzministeriums BW vom 01.08.1978 – S 2337 A – 2/76, vom 22.01.1990 – S 2337 A – 2/76, vom 05.04.2001 – 3 S 233/3, vom 2.4.2002 – 3 S 233.7/3 (Gt-Info 411/02 vom 20.04.2002), vom 21.12.2007 – 3 S 233.7/3 (Gt-Info 256/08 vom 05.04.2008).
- 15 Die Bestimmung des Begriffs „Fraktion“ ist nicht von der in einer Geschäftsordnung des Gemeinderates festgelegten Mindestzahl abhängig.
- 16 Der Gemeindegasse hatte deshalb gegenüber dem Ministerium für Finanzen und Wirtschaft Baden-Württemberg angeregt, die erhöhten Freibeträge für Fraktionsvorsitzende usw. nach oben anzupassen, denn eine Relation von 208 zu 200 Euro ist längst keine Verdoppelung mehr. Das Ministerium sah hierfür aber keinen Handlungsspielraum, da es aus der Besteuerungspraxis keine neueren Erkenntnisse hatte, dass die für die Ausübung der ehrenamtlichen Tätigkeit bei den Gemeinden tatsächlich entstehenden und steuerlich als Betriebsausgaben anzuerkennenden Aufwendungen die maßgebenden Monats- bzw. Jahresbeträge in einer größeren Anzahl von Fällen überschreiten würden (Antwortschreiben des Ministeriums für Finanzen und Wirtschaft Baden-Württemberg an den Gemeindegasse Baden-Württemberg vom 20.09.2013 Az. 3 S 233.7/3, Gt-Info 790/2013 vom 21.10.2013; weiteres Antwortschreiben des Ministeriums vom 13.01.2014 Az. 3 S 233.7/5).

- 17 Erlass des Ministeriums für Finanzen und Wirtschaft Baden-Württemberg vom 21.01.2014, Abschnitt B.I.2. Ebenso R 13 Abs. 3 S. 8 LStR 2013.
- 18 Erlass des Ministeriums für Finanzen und Wirtschaft Baden-Württemberg vom 21.01.2014, Abschnitt B.I.3.
- 19 Erlass des Ministeriums für Finanzen und Wirtschaft Baden-Württemberg vom 21.01.2014, Abschnitt C.
- 20 Der Erlass des Ministeriums für Finanzen und Wirtschaft Baden-Württemberg vom 20.03.2014 Az. 3 S233.7/5 (Gt-Info 285/2014) ersetzt ab 2013 den Erlass des Finanzministeriums Baden-Württemberg vom 12.10.2009 – 3 S 233.7/5 (Lohnsteuerkartei BW § 3 EStG Fach 1 Nr. 4, Gt-Info 747/2011 vom 21.10.2011). Er steht im Extranet, dem Internetangebot für Mitgliedsstädte und -gemeinden, im Sonderthema „Lohn- und Einkommensteuer“ zum Download zur Verfügung.
- 21 Es kommt also auch hier nicht zu einer Verdoppelung des steuerfreien Mindestbetrags von 200 Euro monatlich, sondern einer Verdoppelung der Staffelbeträge von 104 bzw. 166 Euro monatlich (bzw. 1.248 bzw. 1.992 Euro jährlich). Vgl. zu dieser bundesweit einheitlichen Betrachtungsweise auch Hessisches FG, Urteil vom 24.06.2013, 3 K 2837/11, EFG 2013 S. 1820.
- 22 Erlass des Ministeriums für Finanzen und Wirtschaft Baden-Württemberg vom 20.03.2014, Ziffer 1 Absatz 2.
- 23 Erlass des Ministeriums für Finanzen und Wirtschaft Baden-Württemberg vom 20.03.2014, Ziffer 1 Absatz 3. Die Behandlung der den ehrenamtlichen Mitgliedern kommunaler Vertretungen gewährten Entschädigungen als Einnahmen aus „sonstiger selbständiger Arbeit“ i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG (s.o. A. und B.) steht nach Auffassung des Ministeriums einer Behandlung der Entschädigungen als 1. Stellvertreter des Bürgermeisters als Arbeitslohn nicht entgegen. Mit den steuerfreien Aufwandsentschädigungen sind grundsätzlich alle durch das Amt als 1. Stellvertreter des Bürgermeisters entstehenden Aufwendungen abgegolten; dies betrifft u.a. Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer, Mitgliedsbeiträge, beruflich veranlasste Kraftfahrzeugkosten (Auswärtstätigkeiten und Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte [bis 31. Dezember 2013: Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte]) sowie Telefonkosten (Erlass vom 20.03.2014 Ziffer 1 Abs. 5). Der 1. Stellvertreter des Bürgermeisters kann dem Finanzamt gegenüber einen höheren steuerlich abziehbaren Aufwand nachweisen; der die steuerfreien Aufwandsentschädigungen übersteigende Aufwand ist als Werbungskosten abziehbar (vgl. R 3.12 Abs. 4 LStR).
- 24 Abschnitt B.V Ziffer 1 des Erlasses vom 21.01.2014, a.a.O. Auch die Nachholung nicht ausgeschöpfter Monatsbeträge in anderen Monaten desselben Kalenderjahres ist zulässig. Dabei kann jedoch der steuerfreie Jahresbetrag uneingeschränkt nur dann angesetzt werden, wenn die Mitgliedschaft im Ortschaftsrat während eines ganzen Kalenderjahres bestanden hat.
- 25 Abschnitt B.V. Ziffer 2 des Erlasses vom 21.01.2014, a.a.O. Die Nachholung nicht ausgeschöpfter Monatsbeträge in anderen Monaten desselben Kalenderjahres ist zulässig. Dabei kann jedoch der steuerfreie Jahresbetrag uneingeschränkt nur dann angesetzt werden, wenn die Dauer der Tätigkeit als ehrenamtlicher Ortsvorsteher während eines ganzen Kalenderjahres bestanden hat.
- Der Erlass differenziert nicht zwischen ehrenamtlichen Ortsvorstehern, die zugleich Mitglied des Ortschaftsrates sind, und anderen ehrenamtlichen Ortsvorstehern (§ 71 Abs. 1 GemO), so dass ein Ortsvorsteher, der Mitglied des Ortschaftsrates ist, sowohl den Steuerfreibetrag als Ortschaftsratsrat als auch den Steuerfreibetrag als Ortsvorsteher wird beanspruchen können. Allerdings soll ein nicht ausgeschöpfter Freibetrag aus der Tätigkeit als Ortschaftsratsrat nicht auf die Tätigkeit als Ortsvorsteher übertragen werden können (Abschnitt B.VI. des Erlasses vom 21.01.2014, a.a.O.).
- 26 Es bleibt, wie das Ministerium für Finanzen und Wirtschaft Baden-Württemberg im Januar 2014 auf Nachfrage erklärt hat, bei der bereits im Erlass des Finanzministeriums Baden-Württemberg vom 15.05.1979 – S 2337 A – 2/76 (Lohnsteuerkartei BW alt § 3 Fach 3 Karte 1 Buchst. c) getroffenen Aussage, wonach die ehrenamtlichen Ortsvorsteher in einem Beamtenverhältnis (Ehrenbeamter auf Zeit, § 71 Abs. 1 GemO) stehen, damit eine abhängige Beschäftigung ausüben und folglich dem Personenkreis der Arbeitnehmer zuzurechnen sind. Die nicht steuerfrei zufließenden Einnahmen unterliegen folglich dem Lohnsteuerabzug.
- 27 Abschnitt B.IV des Erlasses vom 21.01.2014, a.a.O.
- 28 Abschnitt B.IV des Erlasses vom 21.01.2014, a.a.O.
- 29 S.o. Fußnote 1.
- 30 Abschnitt B.II.1 des Erlasses vom 21.01.2014, a.a.O.
- 31 Abschnitt B.II.2 des Erlasses vom 21.01.2014, a.a.O.
- 32 Abschnitt B.III. des Erlasses vom 21.01.2014, a.a.O.
- 33 Siehe vorige Fußnote.
- 34 Abschnitt B.VI des Erlasses vom 21.01.2014, a.a.O.
- 35 Der Gemeindetag Baden-Württemberg hat hierzu den Mitgliedsstädten und -gemeinden in der Gt-Info 121/2014 vom 05.02.2014 zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Entschädigungen an ehrenamtlich Tätige ausführliche Hinweise gegeben. ■



Foto: CC-Berlin/PIXELO